

REVISTA
P O R T U G U E S A D E
CONTABILIDADE

**DO POC AO SNC: EVOLUÇÃO E ASPETOS DIFEREN-
CIADORES**

2013 | vol. III | nº 010 | pág. 000-000

Catarina Filipa Reis Pinheiro

Mestranda em Contabilidade - Ramo Fiscalidade no ISCA-UA
TOC

Graça Maria do Carmo Azevedo

Doutorada em Gestão – especialidade em Contabilidade
Docente no ISCA-UA
GOVCOPP

Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz

Doutorado em Contabilidade
Docente no ISCA-UA

DO POC AO SNC: EVOLUÇÃO E ASPETOS DIFERENCIA-DORES

ÍNDICE

Resumo	3
1_Introdução	4
2_Do POC ao SNC	5
3_Principais diferenças entre o POC/89 e o SNC	13
4_Conclusões	20
Referências Bibliográficas	22

Ficha Técnica

Título

Revista Portuguesa de Contabilidade

Director

Hernâni Olímpio Carqueja

Subdirector

Bruno Miranda Alves Pereira

Editor

Ginocar Produções, Lda.

NIPC: 501 736 026

Sede de Redacção

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1.º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

Telf.: 22 339 40 30 Fax: 22 339 40 39

www.revistadecontabilidade.com

encomendas@revistadecontabilidade.com

Propriedade

Ginocar Produções, Lda.

Execução Gráfica/Impressão

www.Ginocar.pt

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1.º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

Tiragem

2000 Exemplares

Periodicidade Trimestral

JUNHO/2013

ERC 126037

ISSN 2182-2042

DEP. LEGAL 327583/11

DO POC AO SNC: EVOLUÇÃO E ASPETOS DIFERENCIAIS

RESUMO

O presente artigo caracteriza-se por uma revisão da literatura sobre a evolução do normativo contabilístico português. O nosso objetivo é descrever a sua evolução e apresentar as diferenças estruturais entre o atual modelo contabilístico (SNC) e o modelo antecessor (POC). Para o efeito utilizámos uma metodologia qualitativa, assente na análise documental sobre a matéria em estudo e de diplomas contabilísticos. Do estudo concluímos que inicialmente Portugal integrou os países de influência continental, reconhecidos pela existência de um plano de contabilidade. Com o passar dos anos essa marca manteve-se, apesar de começar a verificar-se a influência das NIC do IASB no normativo português. O processo de harmonização contabilística europeu proporcionou um novo modelo com crescente ascendência anglo-saxónica. Ao nível da substância, as principais diferenças residem na existência de uma estrutura concetual, uma filosofia mais baseada em princípios do que em regras, prevalência da perspetiva económica, metodologia de abordagem direcionada para o relato financeiro e aumento da aplicação do justo valor, verificando-se o incremento da incorporação de juízos de valor. Em termos formais, existem diferenças entre os dois modelos no formato das demonstrações financeiras, nos instrumentos de normalização e no quadro e códigos de contas.

Palavras-chave: harmonização contabilística; Portugal; POC; SNC.

1_INTRODUÇÃO

A expressão "globalização" tem sido frequentemente usada para caracterizar o mundo atual, para o qual as tecnologias de informação e comunicação têm contribuído. O desmantelamento das barreiras ao comércio mundial proporcionou o aumento das operações comerciais e financeiras, implicando a sofisticação e complexidade das transações comerciais e, consequentemente, um aumento das necessidades e do recurso ao mercado de capitais.

A evolução do universo dos negócios tem colocado constantes desafios à Contabilidade enquanto sistema de informação. Acresce a estratégia da União Europeia (UE) assente numa única economia, uma bolsa de valores e uma moeda. A sua concretização depende, nomeadamente da existência do relato financeiro baseado no mesmo modelo contabilístico. Por esse facto, foi desencadeada uma nova estratégia no processo de harmonização contabilística europeia que culminou no Regulamento 1606/2002, adotando as normas internacionais de contabilidade/normas internacionais de relato financeiro (NIC/NIRF) do International Accounting Standards Board (IASB) adaptadas pela UE. Até então a estratégia europeia assentava nas Diretivas Comunitárias, com destaque para as 4ª e 7ª Diretivas.

A entrada de Portugal para a Comunidade Económica Europeia (CEE) obrigou a alterações no modelo contabilístico português de modo a estar coerente com essas Diretivas. Recentemente, a partir de 2010, foi adotado um novo modelo contabilístico assente mais em princípios do que em regras, com o objetivo de harmonização dos modelos contabilísticos nacionais dos países da UE com o modelo adotado pela UE.

Esta evolução ficou patente em alguns estudos. Em 1977, a American Accounting Association tinha enquadrado o sistema contabilístico português na zona de influência francesa-espanhola-portuguesa. Em 1989, Nobes, enquadrou Portugal no grupo de países de orientação "macro", baseados no Plano de Contabilidade — o grupo incluía também a Bélgica, a França, a Espanha e a Grécia. Em 1997, Jarne alterou a tradicional inclusão de Portugal no conjunto de países de influência meramente Continental, refletindo a crescente ascendência anglo-saxónica, em especial do IASB (RODRIGUES; PEREIRA, 2004).

Com este artigo propomo-nos relatar a evolução do normativo contabilístico português e a evidenciar as diferenças entre o atual modelo contabilístico e o modelo antecessor.

2_DO POC AO SNC

No ano de 1963, Portugal despertou para a grande importância da normalização contabilística.

No dia 1 de julho desse mesmo ano foi aprovado o Código da Contribuição Industrial (CCI), através do Decreto-Lei (DL) nº 45.103, tornando-se o verdadeiro motor e impulsionador da normalização contabilística em Portugal (GUIMARÃES, 2010). A Fiscalidade e a Contabilidade sempre "andaram de braço dado", como é exemplo este diploma, uma vez que continha diversas disposições legais sobre a Contabilidade, das quais podemos realçar o disposto no artigo 22º:

"O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste código.

§único. As empresas organizarão a sua escrita de modo a que os resultados das atividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos das restantes".

Como se verifica, "o CCI impunha a obediência pelos princípios contabilísticos geralmente aceites [...] mas não especificava o significado dessa expressão". Assim, "pode pensar-se que queria referir-se ao respeito e observância da doutrina e prática contabilísticas geralmente aceites" (PEREIRA; ESTEVAM; ALMEIDA, 2009, p. 93). Consideramos que, tal facto, foi um sinal do reconhecimento da necessidade de normalização contabilística.

Em 1969, por força do DL nº 49381, de 15 de novembro, foram estabelecidas algumas regras sobre a elaboração do Balanço e da Conta de Resultados ou de Ganhos e Perdas (artigos 30º a 32º).

Mais tarde, o DL nº 147/72, de 5 de maio, passou a exigir que as empresas divulgassem adicionalmente o inventário das participações financeiras e outras em valores mobiliários, em modelo normalizado (COSTA; ALVES, 2013).

A evolução do normativo contabilístico português pode ser destacada em três momentos (GOMES; PIRES, 2010):

1. De 1974 a 1988, caracterizado pela criação de uma Comissão pelo 1º Governo provisório e, subsequentemente, da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), bem como pela criação do primeiro POC (POC/77);

2. De 1989 a 2004, distinguido pela convergência e ajustamento do normativo contabilístico português às Diretivas Comunitárias (publicação do POC/89), bem como pela emissão de Diretrizes Contabilísticas pela CNC;
3. De 2005 a 2010, marcado pela obrigatoriedade da aplicação das normas do IASB adotadas pela UE a partir do exercício 2005 para determinado tipo de entidades. Consequentemente o ajustamento do normativo português a estas normas foi irreversível, tendo culminado com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Nos pontos seguintes apresentamos resumidamente cada uma das três etapas enumeradas.

2.1_POC/77

Em novembro de 1974, foi constituída uma *Comissão para o estudo da normalização contabilística das empresas*, a qual passou a ter existência oficial em 1975 (COSTA; ALVES, 2013).

No ano de 1977, foi criada a CNC, incumbida, por diploma legal, de assegurar e manter atualizada a normalização contabilística. O artigo 4º do DL nº 47/77, de 7 de fevereiro, caracterizava-a como tecnicamente independente, na qual estão representadas as entidades públicas e privadas interessadas no domínio da Contabilidade, funcionando administrativa e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças e da Administração Pública.

No mesmo ano, o POC foi aprovado através deste mesmo decreto. O POC/77, assim vulgarmente designado, foi fortemente influenciado pela normalização contabilística francesa. O Governo tinha — e continua a ter — o maior interesse em que a contabilidade das empresas esteja sujeita, sempre que possível, a um modelo geral e uniforme. Na nossa perspetiva, esta foi a grande causa da criação do POC, dado que se pretendia a obtenção da harmonização contabilística. "O ano de 1977 determinou o momento a partir do qual a contabilidade nacional se passou a reger por normativo próprio, autónomo do fiscal" (PIRES, 2009, p. 151).

De acordo com o enunciado no artigo 1º do mesmo decreto, o POC seria aplicado pela generalidade das empresas, exceto as instituições de crédito e de seguro. Este previa a publicação de planos setoriais, que não chegaram a ser publicados, a criação de 10 classes de contas — sendo a classe 9 destinada à contabilidade de custos e a classe 0 livre, sem prever classes para a contabilidade orçamental e para contas extrapatrimoniais (ou contas de ordem) — e não previa normas de consolidação de contas. Além das considerações técnicas, DF a elaborar e plano de contas, existia um capítulo destinado à valorimetria, contendo matérias sobre princípios contabilísticos

(continuidade, consistência, custo histórico, conservantismo, recuperação do custo das existências e efetivação das operações) e critérios de valorimetria e de custeio aplicáveis às várias classes de contas.

Ao longo da sua vigência, o POC/77 sofreu sérias alterações, tendo sido publicados sete diplomas legais que o foram alterando, bem como doze normas interpretativas aprovadas pela CNC (COSTA; ALVES, 2013).

Nos anos de 1978 e 1983, foram publicadas a 4ª e a 7ª Diretivas Comunitárias, que tinham como objetivo a harmonização do conteúdo das contas anuais das empresas individuais e do conteúdo das contas anuais consolidadas, respetivamente. Com a adesão de Portugal à CEE foi necessário a inclusão destas duas diretivas no escopo nacional, o que se veio a verificar na segunda etapa da normalização contabilística portuguesa.

2.2_POC/89

Em 1989, o DL nº 410/89, de 21 de novembro, que viria a entrar em vigor a 1 de janeiro de 1990, reformou o POC/77. A aproximação às diretivas comunitárias era patente pela inclusão das características esperadas da informação financeira, pelos princípios contabilísticos (continuidade, consistência, especialização, custo histórico, prudência, substância sobre a forma e materialidade) e pelos critérios de valorimetria estabelecidos (ALVES; ANTUNES, 2010). Deste modo, pode-se dizer que o POC/89, de um ponto de vista da técnica contabilística, era substancialmente mais avançado que o POC/77, por força da transposição para a ordem jurídica portuguesa das diretivas comunitárias (COSTA; ALVES, 2013).

O novo plano — POC/89 — era aplicável a todas as entidades que fossem abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC). Porém não seria aplicado por instituições financeiras e empresas seguradoras. Note-se que juntamente com a vigência do POC/89 coexistiram alguns planos de contas setoriais que procuravam dar resposta às especificidades do setor não lucrativo (FERREIRA, 2012) e foram elaborados POC específicos para entidades e organismos do setor público administrativo.

É de salientar que houve uma revisão nos modelos das Demonstrações Financeiras (DF) — Balanço, Demonstração dos Resultados por Naturezas e Anexo — para as empresas que não ultrapassassem dois dos três limites enunciados no artigo 262º do CSC. Contudo, todas as pessoas que exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizassem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000€ estavam dispensadas deste regime. Contrariamente ao POC/77, o POC/89 previa apenas 8 classes de contas, não

contemplando explicitamente classes para as contabilidades de custos, orçamental e contas extrapatrimoniais (DL nº 410/89).

Após a sua entrada em vigor foram publicadas 29 Diretrizes Contabilísticas e 5 Interpretações Técnicas. As Diretrizes Contabilísticas, de efeito obrigatório, tratavam de modo autónomo determinadas matérias contabilísticas consideradas relevantes no contexto nacional, seja para colmatar lacunas do POC, seja pela emergência da relevância de determinadas matérias. Muitas destas Diretrizes basearam-se substancialmente nas NIC emitidas pelo IASB. As interpretações técnicas tinham como objetivo o esclarecimento de matérias abordadas no POC e nas Diretrizes Contabilísticas (CNC, 2003).

Durante a vigência do POC/89 foram, igualmente, publicados diversos diplomas legais, dos quais se realçam:

- o DL nº 238/91, de 2 de julho, aprova as normas de consolidação de contas;
- o DL nº 44/99, de 12 de fevereiro, sobre a adoção do sistema de inventário permanente e a Demonstração dos Resultados por Funções;
- o DL nº 79/2003, de 23 de abril, que alterou o DL nº 44/99 e apresentou modelos de demonstração dos fluxos de caixa (método direto e método indireto);
- o DL nº 88/2004, de 20 de abril, sobre regras de valorimetria aplicáveis a certas formas de sociedades, bancos e outras instituições; e
- o DL nº 35/2005, de 17 de fevereiro, que transpôs a Diretiva 2003/51/CE sobre a Modernização Contabilística (GUIMARÃES, 2010).

Com o decorrer dos anos, a CNC foi manifestando uma posição crítica sobre o modelo em vigor face à realidade contabilística internacional. A Contabilidade, enquanto linguagem dos negócios, acaba por sofrer pressões no sentido de responder às necessidades das empresas, sendo que o alcance da informação contabilística foi sendo redimensionado da esfera nacional para a internacional (RODRIGUES, 2010). Deste modo, pretendeu-se criar a harmonização contabilística, há tanto desejada pela Comissão Europeia (CE), dado considerar-se que a diversidade contabilística é uma das maiores barreiras à análise internacional das DF, com repercussões para os diferentes utilizadores, nomeadamente empresas e mercados de capitais.

2.3_SNC

Em 2002 foi aprovado o Regulamento CE nº 1606/2002. O objeto do Regulamento, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2005, foi a adoção das NIC na elaboração das DF consolidadas das empresas com valores mobiliários cotados em mercados regulamentados da UE de forma a obter informação financeira transparente, comparável, permissora da eficiência do mercado de capitais e do mercado europeu e proteger os investidores, de forma a aumentar a confiança nos mercados financeiros (CE, 2002). Este marco é o resultado de um processo de harmonização contabilística internacional, iniciada em novembro de 1995, que consistiu em compatibilizar as normas comunitárias e as normas nacionais com as NIC do IASB, dando seguimento aos esforços iniciados pelo próprio IASB com o apoio do *International Organization of Securities Commissions*, vulgo IOSCO (PEREIRA; ESTEVAM; ALMEIDA, 2009; PIRES, 2009 e RODRIGUES; PEREIRA, 2009).

O Regulamento abriu a possibilidade de os Estados Membros exigirem ou permitirem a sua aplicação na elaboração: das contas individuais de sociedades com valores admitidos à negociação com obrigação de elaborar as contas consolidadas pelas NIC; e das contas consolidadas e/ou individuais de outras sociedades (CE, 2002).

Em Portugal, por força do estabelecido no DL nº 35/2005 optou-se por:

- obrigatoriedade da elaboração de contas consolidadas nos termos das NIC/NIRF adotadas na UE para as entidades cujos valores mobiliários se encontrassem admitidos à negociação num mercado regulamentado;
- facultar a possibilidade de elaboração das contas anuais das empresas cotadas e das contas consolidadas e anuais das empresas não cotadas, mas desde que sujeitas a Certificação Legal das Contas (CLC). Acresce a necessidade de manter a contabilidade organizada das contas anuais de acordo com as normas contabilísticas portuguesas, para efeitos fiscais.

Com o intuito de acompanhar o processo de harmonização contabilística na UE, a CNC apresentou o "*Projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística*", aprovado pelo seu Conselho Geral, em 15 de janeiro de 2003. A proposta previa um ordenamento com dois níveis, dirigido a dois grupos diferenciados de entidades económicas, mas submetidas à mesma estrutura concetual (EC) e ao mesmo código de contas. O primeiro nível de cariz europeu/internacional para as entidades económicas com maiores exigências de relato financeiro em contexto nacional, europeu e internacional. Estas entidades teriam como base de preparação das suas DF as normas do IASB. O segundo nível de cariz nacional, dirigido às entidades não enquadráveis no primeiro nível de normalização e que utilizariam o normativo contabilístico nacional (CNC, 2003).

O novo modelo assentou nos seguintes objetivos: aproximação ao modelo do IASB adotado na UE; atender a diferentes exigências de relato financeiro; permitir intercomunicabilidade horizontal e vertical e flexibilizar atualizações. Por conseguinte, este novo modelo pretende contribuir para a (CNC, 2008):

- simplificação e redução de custos — eliminar dupla contabilidade, racionalizar procedimentos de consolidação, flexibilizar a intercomunicabilidade;
- competitividade e modernidade — tendência de muitos Estados Membros para adotar as NIC, relato financeiro moderno e transnacional; atualização concetual e terminológica, salto qualitativo do papel de contabilista, modernização do ensino.

Em 2009 foi publicado o DL nº 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o SNC e revogou o POC e legislação complementar. As portarias e os avisos foram publicados em setembro desse ano.

O quadro 1 resume os instrumentos legais utilizados na implementação do novo modelo de normalização contabilística português.

Quadro 1 - SNC: Instrumentos de normalização

Decreto-Lei	- Aprova o SNC, que integra em anexo e que inclui as bases para a apresentação de DF – DL nº 158/2009, de 13/07.
Portarias	- Modelos gerais e simplificados das DF – Portaria 986/2009, 7/09; - Código das contas (que inclui o quadro síntese de contas, o código de contas e notas de enquadramento) – Portaria nº 1.011/2009, 9/09.
Avisos	- Estrutura concetual – Aviso 15.652/2009, de 7/09; - Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) – Aviso nº 15.655/2009, de 7/09; - Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades (NCRF-PE) – Aviso nº 15.654/2009, de 7/09; - Normas interpretativas – Aviso 15.653/2009, de 7/09.

Fonte: Franco; Roque, 2010, p. 48

Em 01 de janeiro de 2010 entrou em vigor o SNC, caracterizado por ser um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB adotado na UE, conforme se verifica no preâmbulo do DL nº 158/2009:

"a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as Diretivas e Regulamentos Contabilísticos da UE, sem ignorar, porém, as caraterísticas e necessidades do tecido empresarial português".

O artigo 3º deste DL estabelece as entidades obrigadas a aplicar o SNC: sociedades abrangidas pelo CSC, empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as empresas públicas, as cooperativas e os agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

Contudo, o SNC não foi aplicado por todas as entidades, como é evidenciado no nº 1 do artigo 4º — empresas de cariz europeu/internacional, por força do Regulamento 1606/2002 — e no artigo 5º — utilização das normas estabelecidas pelas entidades de supervisão do setor financeiro. Realçamos que o artigo 10º dispensa, de igual modo, as pessoas que exercem a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola que não realizem, na média dos últimos 3 anos, um volume de negócios superior a 150.000€.

O novo modelo prevê a existência de dois níveis contabilísticos em função de dois fatores: as necessidades de relato financeiro e a dimensão económica das empresas. À partida todas as empresas obrigadas a aplicar o SNC enquadram-se no regime geral (28 NCRF e 2 normas interpretativas), estando previsto para determinadas empresas a possibilidade de optarem pelo modelo das pequenas entidades, que contempla uma única norma (NCRF-PE). O conceito de pequenas entidades encontra-se definido no artigo 1º da Lei nº 20/2010, de 23 de agosto (*vide* quadro 2). A ligação entre os dois níveis é garantida pela existência de uma única EC — elemento que permite intercomunicabilidade horizontal e vertical entre as NIC/NIRF, as NCRF e a NCRF-PE.

Quando o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação de forma verdadeira e apropriada, a lacuna deve ser superada com recurso supletivo e pela ordem indicada (DL nº 158/2009, ponto 1.4 do anexo):

- às NIC/NIRF, adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- às NIC/NIRF emitidas pelo IASB e respetivas interpretações.

Atente-se que se este facto ocorrer a uma entidade que opte pela NCRF-PE, em primeiro lugar a lacuna deve ser suprida pelo regime geral do SNC. Caso prevaleça a lacuna segue os procedimentos descritos acima.

Face ao exposto, saliente-se que se mantém a hierarquia de aplicação das normas já prevista na Diretriz Contabilística nº 18 (GUIMARÃES, 2010). Tal facto, significa que as NIC há muito que estão presentes no normativo contabilístico aplicável às entidades que se regem pela legislação nacional (GOMES; PIRES, 2010).

O novo modelo contabilístico prevê — extra SNC — um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às microentidades (Lei nº 35/2010, de 2 de setembro de 2010), publicado pelo DL nº 36-A/2011, de 9 de março de 2011, compatível e coerente com o SNC, sendo considerada microentidade caso respeite os limites do seu artigo 2º. No quadro 2 resumimos a aplicação do modelo contabilístico português (sem alusão à norma para as entidades do setor não lucrativo integrante do SNC).

Quadro 2 - Modelo de normalização contabilística português para entidades não financeiras

ENQUADRAMENTO	NORMA CONTABILÍSTICA	APLICAÇÃO
Nível Europeu	NIC/NIRF adotadas pela UE	Entidades cotadas, sector financeiro e sector segurador.
Regime Nacional SNC	NCRF (28 NCRF + 2 NI)	Entidades sem títulos à negociação: contas consolidadas e contas individuais
	NCRF-PE (1)	Pequenas entidades que não integrem consolidação, não estejam sujeitas a CLC e não ultrapassem 2 dos limites: - Total de balanço: 1.500.000€ - Total de rendimentos: 3.000.000€ - N.º trabalhadores: 50
Regime Nacional Especial	NC-ME (1)	Microentidades que não integrem consolidação, não estejam sujeitas a CLC e não ultrapassem 2 dos limites no exercício anterior: - Total de balanço: 500.000€ - Volume de negócios líquido: 500.000€ - N.º trabalhadores: 5

Fonte: Elaboração Própria

Quanto à obrigatoriedade de aplicação expomos, no quadro 3, o cenário atual.

Quadro 3 - Normativos contabilísticos: aplicação obrigatória vs. aplicação opcional

Entidades do regime geral	Aplicação obrigatória das NCRF	Aplicação opcional das NIC/NIRF se sujeitas a CLC
Entidades do regime PE	Aplicação automática das NCRF	Aplicação opcional da NCRF-PE
Regime especial	Aplicação automática NC-ME	Aplicação opcional das NCRF ou da NCRF-PE

Fonte: Adaptado de Gomes; Pires, 2011, p. 32

3_PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE O POC/89 E O SNC

Os dois regimes em análise apresentam diferenças quer na sua substância quer na sua forma. De forma sumária, o quadro 4 sintetiza algumas das divergências. Neste ponto é efetuada uma abordagem geral às diferenças entre o POC/89 e o SNC, não sendo do âmbito do trabalho analisar as particularidades de cada norma.

Quadro 4 - Divergências entre o POC/89 e o SNC

SUBSTÂNCIA	FORMA
ESTRUTURA CONCRETUAL	
A perspetiva concetual — passa a ser a perspetiva económica.	O formato das DF.
A metodologia de abordagem do problema contabilístico — da contabilidade-registo à contabilidade-relato.	Os instrumentos de normalização.
A natureza das normas — as normas baseadas em princípios em vez de normas baseadas em regras.	O quadro e os códigos de contas.
O aumento da incorporação de juízos de valor.	

Fonte: Cravo, 2009

"A EC é o elemento fundamental ou estruturante de qualquer sistema contabilístico pelo que pensamos poder ser apresentada como a grande figura desta reforma e o aspeto central a partir do qual a mesma deverá ser analisada e interpretada" (PIRES, 2009, p. 171). Sem qualquer dúvida que o aparecimento da EC foi uma das grandes novidades do SNC face ao POC "por isso, e porque nunca existiu em Portugal uma verdadeira EC, atrevemo-nos a apresentá-la como a grande figura desta reforma (...)" (PIRES, 2009, p. 171).

A EC que integra o SNC apresenta-se muito próxima da do IASB, sendo desenvolvida em diferentes níveis: objetivo das DF; pressupostos subjacentes; características qualitativas das DF; elementos das DF; reconhecimento dos elementos das DF; mensuração dos elementos das DF e conceitos de capital e manutenção de capital (AVISO nº 15.652, 2009). Por ser o pilar do novo modelo contabilístico, será com base nesta estrutura que assentará todo o sistema contabilístico e os seus desenvolvimentos futuros.

As DF têm como principal objetivo proporcionar aos seus diversos utilizadores informação verdadeira, útil e apropriada sobre a posição financeira (e suas alterações) e o desempenho da entidade, num determinado período de tempo. A qualidade desta mesma informação é um dos aspetos a ter em conta aquando da tomada de decisão pelos utilizadores.

Uma das vantagens associadas às NIC/NIRF e, por conseguinte, ao SNC, consiste na melhoria generalizada da qualidade da informação financeira (GRENHA *et al.*, 2009), influenciada por um referencial normativo baseado em princípios, dando relevo à substância económica e apelando mais ao juízo profissional do preparador das DF. De facto, a filosofia subjacente é uma das diferenças entre o SNC e o POC, uma vez que este, pelo contrário, tinha como base regras que condicionavam o âmbito de aplicação.

Esta opção implica uma maior liberdade de atuação das entidades em matéria de políticas contabilísticas, mas também uma maior responsabilidade, na medida em que passam a ser "responsabilizadas pelo cumprimento dos princípios gerais constantes da norma e que conduzam à apresentação de informação financeira de elevada qualidade", deixando de "estar balizadas por regras e procedimentos muito fechados que, embora facilitassem o *modus faciendi*, não raras vezes conduziam a distorções informativas" (GRENHA *et al.*, 2009, p. 56).

Exemplos de o SNC ser mais baseado em princípios verifica-se na lista de indícios externos e internos que obriga à elaboração de testes de imparidade não ser exaustiva, no conceito de controlo ser apresentado qualitativamente e no auxílio à classificação das locações com base em exemplos e indicadores, ainda que se tenha a consciência de estes poderem não ser conclusivos. Porém, face a algum receio que a subjetividade implícita ao princípio seja inapropriadamente aproveitada ou interpretada e concretizada incorretamente, o modelo contempla em determinadas áreas uma regra quantitativa. A título exemplificativo, a apresentação de 20% como presunção de influência significativa (CORREIA, 2009).

Todavia, as vantagens apresentadas por regimes baseados em regras são também notórias como a comparabilidade (a utilização dos métodos contabilísticos é mais restrita, logo menos flexível), consistência (o recurso ao juízo profissional é escasso), facilidade de implementação e a verificação do cumprimento (FERREIRA; FERREIRA, 2008). Pinto (2009), relativamente ao SNC, considera que a subjetividade associada ao normativo permite a manipulação e a fraude, dado não ter regras explícitas como suporte, contrariando os propósitos essenciais da contabilidade tradicional, que privilegia a independência da informação.

O SNC marca a alteração da abordagem do problema contabilístico: da contabilidade-registo para a contabilidade-relato. Com a filosofia do relato financeiro a atenção prende-se com o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação. "Interiorizar esta filosofia de base é fundamental para conseguir compreender o alcance, o porquê e a relevância dos princípios e políticas contabilísticas que compõem o SNC" (CORREIA, 2009, p. 29).

As diferenças são notórias entre o POC/89 e o SNC, dado que inversamente ao SNC, o POC/89 estabelecia princípios contabilísticos. O novo modelo assenta nos pressupostos

subjacentes dos regimes do acréscimo e da continuidade. Esquemáticamente, pode-se fazer a distinção dos dois modelos da forma como apresentamos na figura 1.

Figura 1 - Comparação SNC com POC/89

P O C	Princípios Contabilísticos	Regime do Acréscimo Empresa em continuidade	Pressupostos	S N C
		Substância sobre a forma Prudência Materialidade Consistência	Caraterísticas Qualitativas	
	Caraterísticas Qualitativas	Relevância Fiabilidade Comparabilidade Representação Fidedigna Plenitude Compreensibilidade		

Fonte: Freitas, 2009, p. 78

De notar que na figura 1 não consta o custo histórico como princípio contabilístico contemplado no POC/89, porque no SNC este não se enquadra nem nos pressupostos subjacentes nem nas caraterísticas qualitativas. No novo modelo, o custo histórico é considerado unicamente como base de mensuração. Verifica-se, igualmente, que outros princípios contabilísticos — noção não utilizada na EC do SNC por razões teóricas (GRENHA, *et al.*, 2009) previstos no antigo modelo passaram a enquadrar-se como subcaraterísticas qualitativas, conforme evidenciado na figura 2.

Figura 2 - Caraterísticas qualitativas e restrições para o SNC

FORMA		CONTEÚDO	
Compreensibilidade	Comparabilidade	Relevância	Fiabilidade
		Natureza Materialidade Oportunidade	Representação Fidedigna Substância sobre a forma Neutralidade Prudência Plenitude
Restrições às caraterísticas qualitativas			
↑ Tempestividade	↑ Ponderação custo benefício		↑ Balanceamento das caraterísticas
Uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira do desempenho e das suas alterações			

Fonte: Freitas, 2009, p. 76

A característica fiabilidade era privilegiada pelo POC, contudo o SNC privilegia a relevância, o que muitos consideram ser uma vantagem do novo sistema face ao anterior (MACHADO, 2009), sendo admissível que esta última possa ter maior correlação com a utilidade contida na informação financeira (GRENHA *et al.*, 2009).

Dado que a perspetiva concetual passou a ser a económica, a substância sobre a forma ganhou uma maior importância. A ênfase na substância económica, em detrimento da forma legal, pode ser constatada no conceito de provisões que engloba as denominadas "obrigações construtivas", a inclusão da separabilidade para o preenchimento do critério de identificabilidade dos intangíveis,

o reconhecimento de determinadas prestações suplementares no passivo consoante as disposições implícitas no contrato e a identificação de critérios económicos no reconhecimento do rédito de vendas (CORREIA, 2009).

Como é referido na EC "a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação" (AVISO nº 15.652, 2009, § 45).

O normativo português afigura-se alinhado com o processo de harmonização contabilística europeia que impõe o custo histórico como critério base de mensuração. Não obstante, o justo valor tem vindo a ser acolhido, quer no normativo comunitário, quer, consequentemente, no nacional. De modo a manter a conformidade entre as NIC e as Diretivas Comunitárias, o conceito de justo valor foi introduzido através da Diretiva 2001/65/CE. Porém, não se tratou de uma abordagem totalmente nova em termos nacionais, pois algumas Diretrizes Contabilísticas contemplavam já este conceito (GRENHA *et al.*, 2009).

O SNC veio permitir a adoção do critério do justo valor em situações mais amplas do que as até aqui previstas no POC, sendo a problemática do justo valor no SNC em tudo idêntica à que se encontra prevista pelo IASB (GRENHA *et al.*, 2009). Por se basear nas normas emanadas pelo IASB, as quais visam primeiramente empresas com valores mobiliários cotados no mercado de capitais, o SNC integra a utilização do justo valor na valorização dos elementos patrimoniais (CORREIA, 2009). Salientamos que a EC do SNC diverge da — ainda — atual EC do IASB por incorporar nesta constituição do modelo contabilístico o justo valor como base de mensuração (confira-se, a propósito, o § 98 da EC do SNC).

Em Portugal optou-se pela adoção do justo valor "regulado", que se traduz na sua adoção apenas em situações em que exista mercado regulado (por exemplo, a adoção da informação constante do Sistema de Informação de Mercados Agrícolas na norma referente à agricultura). A adoção de critérios *mark-to-model* é fortemente restringida.

O incremento de utilização do justo valor originou limitação, imposta pelo código societário, à distribuição de resultados, sempre que estes advenham de valores não realizados provenientes da aplicação deste critério (GRENHA *et al.*, 2009).

A sua aplicação constitui uma questão ética e que obriga a um adequado controlo e supervisão, acompanhado de um mecanismo de *enforcement* que permita avaliar o grau de adequação da sua utilização e que assegure uma aplicação responsável (PIRES, 2009).

O justo valor surgiu nas NIC pelo reconhecimento de ser o único capaz de dotar a informação financeira de uma maior relevância, facto que contrasta com o custo histórico e a prudência, que dominam os sistemas contabilísticos de influência continental. Digase, pois, que "o justo valor é um dos marcos distintivos dos sistemas contabilísticos de cariz anglo-saxónico e, por isso, uma das características sobressalientes desta reforma" (PIRES, 2009, p. 162).

Em termos formais registe-se que a aprovação do modelo e do conteúdo do POC, e suas alterações, verificaram-se por DL, sendo as Diretrizes Contabilísticas publicadas em diário da república através de Avisos. Por seu lado, conforme ilustrámos no ponto anterior (quadro 1), o SNC foi aprovado pela via do DL, tendo sido publicado os modelos de DF e o código de contas por Portaria, enquanto a EC, as normas contabilísticas e as interpretativas foram publicadas por intermédio de Aviso.

Também ao nível das DF exigidas por ambos os modelos registam-se diferenças (*vide* quadro 5). O SNC trouxe uma nova DF — a Demonstração das alterações no capital próprio — que em parte encontrava-se contemplada no modelo antigo no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR). Acresce a alteração do formato das DF, em que os modelos estabelecidos constituem a informação mínima a ser apresentada pelas empresas, podendo estas acrescentar (ou eliminar) linhas caso a relevância das rubricas justifique. Dadas as características do SNC, o Anexo passou a assumir maior relevância, "permitindo aos utilizadores elaborar as suas análises com um conjunto muito mais vasto, e mais rico, de informação, o qual inclui informação de base às políticas, às estimativas, aos riscos, às opções tomadas, a diferentes cenários" (CORREIA, 2009, p. 30-31).

Quadro 5 – Demonstrações Financeiras: POC/89 vs. SNC

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	POC/89	SNC – GERAL	SNC – PE
Balanço	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório (modelo reduzido)
Demonstração dos resultados por natureza	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório (modelo reduzido)
Demonstração dos resultados por funções	Obrigatório para algumas entidades	Facultativo	N/A
Demonstração de fluxos de caixa	Obrigatório para algumas entidades	Obrigatório	N/A
Demonstração das alterações no capital próprio	N/A	Obrigatório	N/A
Anexo	ABDR e ADFC	Obrigatório	Obrigatório (modelo reduzido)

Fonte: Adaptado de Araújo; Cardoso; Novais, 2011, p. 62

O quadro e o código de contas são elementos caracterizadores do POC/89 que se mantiveram em SNC, por força de constituírem uma "marca indelével dos sistemas contabilísticos de cariz continental e, por isso, resistente à reforma" (PIRES, 2009, p. 178). Deste modo, o quadro de contas existente foi somente objeto das atualizações necessárias para existir uma linguagem universal, onde os termos e conceitos tenham a mesma interpretação. A terminologia adotada resultou da prévia aceitação no seio da UE, por força da versão portuguesa das NIC/NIRF publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias sob a forma de Regulamentos Comunitários (GRENHA *et al.*, 2009 e PIRES, 2009). Comparativamente os quadros de contas são semelhantes, ao continuar organizado através de um conjunto de oito classes de contas, atendendo à natureza dos elementos patrimoniais que nelas se pretendem ver representados e das respetivas contas de primeiro grau que integra cada uma delas.

Todavia, o facto de no POC e no SNC existir uma conta com o mesmo código e título, não significa necessariamente que o ponto de vista seja igual e também que os critérios valorimétricos aplicáveis sejam os mesmos (FRANCO; ROQUE, 2010), dado que os princípios e algumas regras contempladas que emergiram das NCRF e que integram o SNC podem ser dissemelhantes do estabelecido na era do POC/89 (PIRES, 2009). Deste modo, consideramos que a aparente identidade dos quadros de contas de ambos os modelos (POC e SNC), se por um lado constitui um fator que facilita a transição de um para outro, por outro lado pode conduzir à contabilização dos factos patrimoniais com base na mecanização já apreendida, resultante da aplicação do POC, esquecendo-se princípios que agora deverão passar a condicionar a classificação e contabilização dos factos patrimoniais.

Por fim, assinalar que a introdução de um novo modelo contabilístico em Portugal provocou uma — necessária — atualização da regulamentação fiscal ao nível do CIRC e legislação complementar pela imperiosa adaptação das regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos ao novo referencial normativo. Por este facto, o CIRC foi alterado e republicado através do DL n° 159/2009, de 13 de julho.

4 CONCLUSÕES

A necessidade de normalização contabilística em Portugal foi reconhecida, por exemplo, no CCI, em 1963, ao estabelecer a determinação do lucro tributável atendendo a aspetos contabilísticos.

Porém, só em 1977 surgiu o primeiro POC (POC/77), claramente influenciado pela normalização francesa e caracterizado pelo estabelecimento de um conjunto de regras e pela definição de um plano de contas. Este foi o momento em que a contabilidade portuguesa se começou a reger por normas próprias, começando a ganhar alguma autonomia face às regras fiscais. O ano de 1977 ficou, igualmente, assinalado pela criação oficial da CNC.

A evolução do normativo contabilístico nacional continuou fiel ao seu enquadramento Continental. A entrada de Portugal para a CEE obrigou a uma reformulação do POC, no âmbito de uma política de convergência às Diretivas Comunitárias (4ª e 7ª). Por conseguinte, foi aprovado, em 1989, um novo plano — POC/89 — de modo a contemplar as características da informação financeira, princípios contabilísticos e critérios valorimétricos ajustados à harmonização contabilística europeia.

De forma progressiva começou a verificar-se uma crescente ascendência anglo-saxónica com a criação de Diretrizes Contabilísticas, muitas delas influenciadas pelo normativo do IASB. Nesta 2ª fase da evolução do normativo contabilístico foram-se verificando um conjunto de alterações por via de DL, algumas delas transpondo Diretivas Comunitárias para o ordenamento jurídico português.

O processo de harmonização contabilístico europeu dirigido pela UE, com o apoio do IASB e do IOSCO, resultaram no Regulamento 1606/2002 introduzindo a obrigatoriedade da elaboração das contas consolidadas das entidades com valores mobiliários cotados pelas NIC. A partir deste momento iniciou-se pela Europa uma aproximação dos normativos contabilísticos nacionais às NIC adotadas pela UE.

Em Portugal, esse processo culminou com a aprovação do SNC, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2010.

Entre o POC/89 e o SNC identificámos divergências ao nível da substância e da forma. A EC é uma das principais referências do SNC. Até à sua entrada em vigor não existia do ponto de vista formal qualquer documento que fosse o pilar do edifício contabilístico português. Também em termos de substância, a EC é um marco pelo conjunto de temáticas que aborda, algumas das quais nunca antes consideradas pelo POC/89 ou pelas Diretrizes Contabilísticas. O novo modelo assenta numa filosofia mais baseada em princípios do que em regras, em que a perspetiva económica prevalece, com uma metodologia de abordagem direcionada para o relato financeiro e com o aumento aplicação do justo valor, mas de forma "regulada". Consequentemente verifica-se o

incremento da incorporação de juízos de valor. Como tal, ganha uma maior importância a conduta ética e exige-se um adequado controlo e supervisão, com as devidas penalizações para os infratores. Em termos formais, existem diferenças entre no formato das DF, nos instrumentos de normalização e no quadro e códigos de contas.

A implementação do SNC permite um relato financeiro mais moderno gerando um afastamento fiscal, potencia a redução do risco de informação devido à transparência associada as políticas de divulgação detalhadas e claras e constitui um facilitador de negócios pela adoção de uma linguagem internacionalmente aceite (GRENHA *et al.*, 2009).

A evolução do modelo contabilístico português de um enquadramento continental para um mais próximo do anglo-saxónico acarreta, naturalmente, dificuldades, mas, com certeza, também, aspetos positivos. Deste modo, consideramos relevante que estudos futuros permitam conhecer os impactes da transição do POC/89 para o SNC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, M. C. G.; ANTUNES, E. C. (2010). *A implementação das Normas Internacionais de Contabilidade na Europa: um estudo comparativo*. Texto para discussão #10. Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia. Disponível em: http://www.dge.ubi.pt/investigacao/TDiscussao/TD10_2010.pdf. Acesso em: 18-03-2013.

ARAÚJO, D. N.; CARDOSO, P.; NOVAIS, J. (2011). *Manual de prestação de contas nas sociedades comerciais: o processo de relato financeiro em SNC*. 2ª Ed. Porto: Jornal Fiscal.

Aviso nº 15.652/2009, de 7 de setembro de 2009. *Aprova a Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística*. Diário da República, Lisboa, II Série, nº 173.

CE: Comissão Europeia. Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002. *Relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade*. Jornal Oficial das Comunidades Europeias L234/1, de 11 de Setembro de 2002.

CNC: Comissão da Normalização Contabilística (2003). *Projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística*. Lisboa. Disponível na internet: http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf. Acesso em: 18-03-2013.

_____. *Apresentação do projeto Sistema de Normalização Contabilística* (2008). Lisboa. Disponível na internet: http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/SNC%20_apr_16abr08.pdf. Acesso em: 18-03-2013.

CORREIA, L. A. (2009). SNC vs. POC: primeira abordagem. *Revisores & Auditores*, Lisboa: OROC, nº 46, p. 28-36.

COSTA, C. B. da; ALVES, G. C. (2013). *Contabilidade Financeira*. 8ª Ed. Carcavelos: Rei dos Livros.

CRAVO, D. (2009). A CNC no processo de adopção do SNC: na transição e na pós-transição. In: *CONFERÊNCIA O SNC NA ÓPTICA DA CNC*. Lisboa: Comissão de Normalização Contabilística. Disponível em: http://www.cnc.minfinancas.pt/0_new_site/conferenciaSNC/Domingos%20Cravo.pdf.

Decreto-Lei nº 45.103, de 1 de julho de 1963. *Aprova o Código de Contribuição Industrial*. Diário do Governo, Lisboa, I Série, nº 153.

Decreto-Lei nº 49.381, de 15 de novembro de 1969. *Promulga o regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas*. Diário do Governo, Lisboa, I Série, nº 268.

Decreto-Lei nº 47/77, de 7 de fevereiro de 1977. *Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para as empresas*. Diário da República, Lisboa, I Série, nº 31, 2º Suplemento.

Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de novembro de 1989. *Aprova o Plano Oficial de Contabilidade*. Diário da República, Lisboa, I Série, nº 268, Suplemento.

Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de fevereiro de 2005. *Transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Directivas n.º 78/660/CEE, 83/49/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, prevendo a possibilidade de as entidades às quais não se apliquem as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) optarem pela sua aplicação nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/7*. Diário da República, Lisboa, I Série A, nº 34.

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho de 2009. *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística*. Diário da República, Lisboa, I Série, nº 133.

FERREIRA, A. L. P.; FERREIRA, J. L. P. (2008). A opção por um modelo de normalização contabilística. *Jornal de Contabilidade*, Lisboa: APOTEC, ano XXXII, nº 380, p. 359-366.

FERREIRA, A. M. D. (2012). *Entidades do setor não lucrativo: comparação entre Portugal e Espanha*. 2012. 159 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade — Ramo Fiscalidade) — Instituto Superior de Contabilidade e Administração. Universidade de Aveiro, Aveiro.

FRANCO, P.; ROQUE, P. (2010). O novo sistema de normalização contabilística. *Revista TOC*, Lisboa: OTOC, Edição especial SNC, jan., p. 47-52.

FREITAS, G. (2009). *Estrutura concetual (EC) e os novos modelos de relato financeiro*. Formação eventual — 0209. Lisboa: CTOC.

GOMES, J.; PIRES, J. (2010). *SNC — Sistema de Normalização Contabilística: teoria e prática*. 3ª Ed. Porto: Vida Económica.

____ (2011). *Normalização contabilística para microentidades: casos práticos e enquadramento legal*. Porto: Vida Económica.

GRENHA, C.; CRAVO, D.; BAPTISTA, L.; PONTES, S. (2009). *Anotações ao sistema de normalização contabilística*. Lisboa: CTOC.

GUIMARÃES, J. C. (2010). História da normalização contabilística em Portugal. *Revista Eletrónica INFOCONTAB*, nº 49, p 1-55. Disponível em: http://www.infocontab.com.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=23&idproc1=0&idproc2=294&Itemid=82. Acesso em: 21 mai. 2012.

Lei nº 20/2010, de 23 de agosto de 2010. *Alarga o conceito de pequenas entidades para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC)*. Primeira alteração ao Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho. Diário da República, Lisboa, I Série, nº 163.

Lei nº 35/2010, de 02 de setembro de 2010. *Simplificação das normas e informações contabilísticas das microentidades*. Diário da República, Lisboa, I Série, nº 171.

MACHADO, A. J. C. (2009). A qualidade da informação contabilística: SNC versus POC. *Jornal de Contabilidade*, Lisboa: APOTEC, ano XXXIII, nº 387, p. 186-187.

PEREIRA, R.; ESTEVAM, M.; ALMEIDA, R. (2009). *Harmonização contabilística internacional: análise das suas implicações em Portugal*. Lisboa: Bnomic.

PINTO, J. A. P. (2009). Normalização contabilística internacional. *Jornal de Negócios*, Lisboa, nota nº 570-C, dia 18 ago..

PIRES, A. (2009). *Sistema de normalização contabilística: do POC ao SNC*. Lisboa: Publisher Team.

RODRIGUES, L. L. (2010). A adopção pela primeira vez do SNC: a norma contabilística e de relato financeiro 3 (NCRF 3). *Revista TOC*, Lisboa: OTOC, Edição especial SNC, jan., p. 31-36.

RODRIGUES, L. L.; PEREIRA, A. A. C. (2004). *Manual de contabilidade internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team.